

# استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين القياس والافصاح المحاسبي البيئي

إعداد

د/احمد عبدالله خليل عبده

مدرس المحاسبة بمعهد طيبة العالي لتكنولوجيا الإدارة والمعلومات  
دكتوراه في علوم البيئية تخصص دراسات تجارية  
معهد الدراسات والبحوث البيئية جامعة مدينة السادات

## الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين القياس والافصاح المحاسبي البيئي .

كما هدف إلى تحقيق أهداف الدراسة وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج

أهمها:

١- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة استخدام مدخل التقارير المتكاملة وتحسين القياس والافصاح المحاسبي البيئي.

٢- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق استخدام مدخل التقارير المتكاملة والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي.

٣- وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي واستخدام مدخل التقارير المتكاملة بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي.

٤- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات

بالرغم من تأثير استخدام مدخل التقارير المتكاملة على تحسين الأداء البيئي إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر المؤسسات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.

وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة، أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية الوطنية على القيام بالدور المطلوب منها فيما يخص حماية البيئة، وذلك عن طريق إصدار معايير محاسبية الخاصة بإلزام المؤسسات على استخدام مدخل التقارير المتكاملة وذلك بغرض تحسين الأداء البيئي.

### **Summary:**

The goal of our study through this research is to study the accounting measurement of the environmental costs and disclosed them in the financial statements to improve the environment performance, it was confirmed of that through a field study sample from the cement industrial institutions in Algeria. In addition to other parties who are interested about these lists such as the accountants, the accounts governors, the financial institutions and tax offices. The size of sample questioned was 163 interrogators and the data were compiled basing on the lists of the survey. Then data was analyzed using statistical methods in order to test the relationships between the research variables.

The results of the survey showed, through statistical analysis when testing hypotheses, the following:

- 1- The existence of a correlation between the importance of awareness at the officials by the importance of measurement and accounting disclosure for environmental costs and between the improvement of the environmental performance of industrial enterprises.
- 2- The existence of a correlation between the fears and obstacles that limit the adoption of the process measurement application with the accounting disclosure for the environmental costs and between the improvement of the environmental performance of industrial enterprises.
- 3- The existence of a correlation between the re-review of the financial accounting system and making it compatible with the international accounting standards for the purpose of measurement and accounting disclosure for environmental costs and between the improvement of the environmental performance of industrial enterprises.
- 4- Having the impact of measurement and accounting disclosure for the environmental costs in the improvement and the development of the environmental performance of industrial enterprises.

Despite the impact of the measurement and the accounting disclosure for costs in the financial statements on the improvement of the environmental performance. However, most of the institutions rejects its application because of the lack of strict laws either at

the local or the international level that forces the institutions to apply the process of the accounting measurement for environmental costs and disclosed them financial statements and reports.

Therefore, the study has recommended, necessarily, that the organizations and the scientific international and national accounting bodies work on fulfilling their required role in terms of protecting the environment by issuing special accounting standards through obliging the institutions, especially the industrial ones on the measurement and the disclosure of environmental costs in their financial reports in order to improve the environmental performance.

## المقدمة

أصبح موضوع البيئة أحد الاتجاهات المهمة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول، يعود السبب في ذلك إلى تزايد الدور الكبير الذي تؤديه البيئة في حياة الإنسان، يلاحظ أن عمليتي التصنيع والتنمية قد أسهمتا إسهاماً مباشراً في تلوث البيئة، نظراً إلى عدم أخذ اعتبارات البيئة موضع الاهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية. وقد أدى ذلك إلى إهدار المواد الأولية والطاقة نتيجة للخطط الطموحة لتحقيق النمو الاقتصادي السريع.

وفي مجال سعي الدول للحفاظ على البيئة وحماية المجتمع فإنه يجب أن تسهم في ذلك، إذ يجب على المنشآت أن تقوم بوضع برامج لرقابة عناصر التلوث البيئية الناشئة عن ممارسة نشاطها داخل المجتمع.

لذلك فإنه يجب على المنشآت أن تستخدم مدخل التقارير المتكاملة المرتبطة بشؤون البيئة، وبالعوائد والالتزامات التي تتحملها نتيجة ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة، خاصة أن الحاجة للمعلومات البيئية أصبحت أمراً ضرورياً في المجتمع.

## اهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في توضيح كيفية استخدام مدخل التقارير المتكاملة على تحسين الأداء البيئي والإفصاح عنها في التقارير المالية لتحسين الأداء البيئي، وكما يهدف هذا البحث إلى تحقيق التالي:

- تشخيص نظام المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها.
- التعرف على التكاليف البيئية وعلى أنواعها.

- التعرف على طرق وبدائل استخدام مدخل التقارير المتكاملة ، وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية، والمعوقات التي تعترض تطبيقهما.

### مشكلة البحث

تعتبر المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطور المحاسبي ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة للزيادة المفرد في حجم وقرارات المؤسسات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية وبيئية واسعة النطاق، مما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المؤسسات والجمعيات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية، ولما كان الإطار الفكري المحاسبي يعاني من القصور لعدم قدرته على تقديم إجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب مثل القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية، وما يتعلق بها من مشكلات محاسبية، كان من الضروري أن يكون هناك العديد من القضايا التي تفرض نفسها في مجال البحث، وذلك تجاوب من الباحثين المحاسبين لقضايا بيئة الممارسة المحاسبية<sup>1</sup>.

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في السؤال الرئيسي

التالي:

- ما مدى أهمية استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؟

وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية والتي ستمحور حولها هذه الدراسة:

- هل هناك مخاوف ومعوقات تحد من تطبيق استخدام مدخل التقارير المتكاملة في

تحسين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؟

- هل هناك بنود للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية واضحة لعملية

القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية ؟

### فروض البحث

كمحاولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة، قمنا بصياغة

الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذا البحث:

١- هناك إدراك ووعي لدى المسؤولين بأهمية استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين

القياس والإفصاح المحاسبي البيئي لتحسين الأداء البيئي.

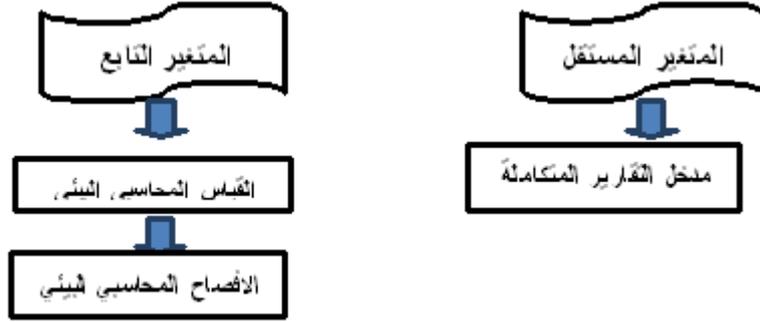
٢- هناك مخاوف ومعوقات تحد من تبني تطبيق استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين

القياس والإفصاح المحاسبي البيئي لتحسين الأداء البيئي.

٣- يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في استخدام مدخل

التقارير المتكاملة في تحسين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي لتحسين الأداء البيئي.

## نموذج البحث



المصدر اعداد الباحث

دراسات سابقة

اولا بالغة العربية

١- دراسة (الخيال ومفتي، ٢٠٠٣)<sup>2</sup>

بعنوان: "أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية".

حيث قام الباحثان بدراسة استكشافية لتعرف وجهات نظر ثلاث فئات: وهم الأكاديميون والمستثمرون والمحاسبون القانونيون تجاه إفصاح المنشآت في المملكة العربية وزعت توزيعها على الفئات الثلاث المذكورة.

توصلت الدراسة إلى أن تعزيز سمعة المنشآت في المجتمع من أهم دوافع قبول هذه الفئات للمسؤولية البيئية والاجتماعية، وأن عدم وجود متطلبات قانونية يعد من أهم أسباب عدم الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات، وأن المكان المناسب للإفصاح عن هذه المعلومات -من وجهة نظر المشاركين في الدراسة- هو تقرير مجلس الإدارة.

٢- دراسة (أبو زيد، ٢٠٠٧)<sup>3</sup>

بعنوان: "إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية".

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في القوائم المالية، وما تفصح عنه تلك القوائم عن حقائق العمليات التي قام المشروع بتنفيذها في نهاية مدة معينة، ودراسة ما يوجد من معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي، وتعرف الأمور البيئية من خلال القوائم المالية بصفة عامة.

أبرز نتائج هذه الدراسة ما يأتي:

- عدم كفاية الأسس والقواعد الخاصة بقياس وعرض التكاليف الاجتماعية الكلية للأضرار البيئية الناشئة عن عمليات المنشأة.
- صعوبة إيجاد ووضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية، إلا أنه على الرغم من ذلك يمكن استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار.

٣- دراسة (بامزاحم، ٢٠٠٨)<sup>4</sup>

بعنوان: "القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط".

استهدفت هذه الدراسة تعرف أهمية الاعتراف بالمصروفات البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان كيفية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي التي تصيب العاملين في قطاع تكرير النفط.

- وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، كان من أبرزها:

- إمكانية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي للعاملين، وذلك عن طريق قياس تكلفة العلاج والرعاية الصحية، وتكلفة الأجور المدفوعة خلال مدة العلاج والتماثل للشفاء، وقياس قيمة النقص في الطاقة الإنتاجية بسبب غياب العاملين، وقياس قيمة النقص في القيمة الرأسمالية للموارد البشرية.
- إمكانية قياس الوفاة المبكرة للعاملين من جراء إصابتهم بأمراض التلوث البيئي في الشركة.

- وانتهت الدراسة بتوصيات عدة، كان من أهمها تطوير النظام المحاسبي المالي للشركة بحيث يمكن من خلاله إعداد تقارير محاسبية بيئية والإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية والمالية عند تبويب التكاليف لتتضمن التكاليف البيئية.

٤- دراسة (نعيم فهيم حنا ٢٠٠٨)<sup>5</sup>

بعنوان: "التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل التكاليف البيئية الاستثمارية من حيث مفهومها وتعريفها وتبويبها وكيفية معالجتها محاسبيا.

وتوصلت الدراسة إلى أن الدول التي لا توجد بها قوانين وتنظيمات صارمة خاصة بالعمليات البيئية وتحدد بدقة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالعمليات البيئية في هذه الدول بالرغم من أنها دول متقدمة إلا أنها تحجم عن الإفصاح عن عملياتها

الضارة بالبيئة، بل وتقاوم ذلك الإفصاح وتسعى فقط إلى الإفصاح عن الأخبار التي تجلب لها الشهرة .

٥- دراسة (عز الدين فكري ٢٠١١) <sup>٦</sup>

بعنوان: "الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية "

وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة وضع إطار علمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية يقوم على أساس تحقيق الربط بين كل من نظام الإدارة البيئية ونظم معلومات المحاسبة الإدارية المتطورة من خلال بيان المفاهيم العلمية البيئية ذات الصلة بنظم محاسبة الإدارة البيئية وكذلك أهم التحديات والفرص المتاحة أمام نظم محاسبة الإدارة البيئية.

وتوصلت الدراسة إلى أن تعهد الإدارة بالقضايا البيئية يمكن من دعم هذه القضايا من خلال أخذ البعد البيئي في الاعتبار داخل إستراتيجية المؤسسة، وأوصت بضرورة قيام الأجهزة الحكومية بتشجيع وتحفيز المؤسسات بكافة صور التحفيز من ضرائب وغيرها على تطبيق نظام الإدارة البيئية بكافة أركانه، والالتزام بالإفصاح عن أدائها البيئي، وتوفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة البيئية على المستوى القومي.

## ثانيا دراسات بالغة الانجليزية

٦- دراسة (Nike O. Gozali, Janice C.Y2005) <sup>7</sup>

عنوان الدراسة: "العواقب الاقتصادية للكشف عن المعلومات البيئية"

شهدت مجموعة كبيرة من كتب المحاسبة والتمويل زيادة في الطلب للحصول على المعلومات البيئية للشركة على مدى العقود القليلة الماضية. استخدام بيانات الشركات الأسترالية لتقديم هذه الدراسة تحليلاً للإفصاح البيئي في التقارير السنوية للشركات.

تشير هذه الدراسة إلى أن الشركات تستجيب للطلب المتزايد على الكشف البيئي وتوفير المزيد من المعلومات المتعلقة بالبيئة في تقريرها السنوي. على الرغم من أن شرط الكشف عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية لم يواكب الإصلاح التشريعي ، هناك الا ان كانت زيادة كبيرة في هذه الإفصاحات تجد أن معظم الإفصاحات يتم تغطيتها في تقرير المدير عبر الصناعات، هذه الورقة أيضا تقييم العواقب الاقتصادية من هذه الإفصاحات.

أهمية الإفصاحات البيئية لقيمة الشركة تم فحصها من خلال التحقق من العلاقة بين المعلومات البيئية التي تم الكشف عنها في التقرير السنوي التقرير وسعر سهم الشركة.

٧- دراسة MARIANA CONTE GRAND AND VANESA V. D'ELIA (2008)<sup>8</sup>

بعنوان: "أخبار البيئة وأداء أسواق الأسهم"

تهدف المزيد من الشركات في الوقت الحاضر لتبني مواقف صديقة للبيئة. الدافع لهم ينشأ في الأنظمة أو المتطلبات البيئية المحلية للأسواق الخارجية التي تقوم الشركات بتصديرها من قبل المستهلكين والمستثمرين وتقييم المبادرات المؤيدة للبيئة، والمعلومات العامة حول السلوك البيئي لها تأثير على أسعار الأسهم في العالم النامي، هذا وتشمل الأرجنتين في تحليلها مع شيلي والمكسيك والفلبين.

في هذه الدراسة، تم التركيز على وجه التحديد على الأرجنتين فجد أن الأخبار البيئية الإيجابية ليس لها أي تأثير، في حين أنها سلبية تؤثر الأخبار على متوسط معدلات العائد بعد بضعة أيام من ظهوره، ولكن عند التركيز على أنواع مختلفة من الأخبار الإيجابية، نجد أن شهادة ISO ليس لها أي تأثير على الإطلاق في قرارات الاستثمار لديها بعض التأثير الإيجابي الكبير على العودة على الجانب الآخر، وسلي تأثير الأخبار على عوائد الأسهم مهم بشكل خاص للأحداث المرتبطة بشكاوى المواطنين وقرارات حكومية (تؤكد نتائج الدراسات الأخرى) وللتغطية الإعلامية لقضايا شركات النفط. ونجد عوائد غير طبيعية من حجم أصغر بكثير من غيرها من الدراسات لتطوير بلدان.

### المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

هناك حاجة ملحة للإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لما لذلك من أهمية للإدارة والمستثمرين والأطراف الخارجية والداخلية للمنشأة، وذلك لتوفير المعلومات البيئية اللازمة لدعم الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، فضلاً عن الفوائد التي تعود على المنشآت من هذا الإفصاح سواء على المدى القصير أو على المدى الطويل، الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.

#### ١/١ أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي:

تزايدت في السنوات الأخيرة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول: إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة

بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة؛ مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمنشأة.<sup>9</sup>

يعبر الإفصاح البيئي "عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك.<sup>10</sup>

تعد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أكثر الدول اهتماماً بإخضاع الأداء البيئي للمنشأة للإفصاح المحاسبي، "فقد اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد.

كما أوصت لجنة المعايير المحاسبية بإنجلترا "UKASB" بضرورة" إفصاح المنشأة عن نشاطاتها البيئية والتقارير عن التكاليف والعوائد المترتبة على تلك النشاطات، كذلك فقد أثبتت بعض الدراسات أن هناك بعض الشركات في أستراليا ونيوزيلندا قامت بمحاولات للإفصاح عن نشاطاتها في مجال المحافظة على البيئة في التقارير المالية مثل شركة المياه والورق.<sup>11</sup>

ينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية؛ مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، إذ إن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة.

نظراً إلى أهمية البيئة فقد أعطتها ليبيا عناية خاصة وألوية متميزة خاصة بعد قيام ثورة الفاتح حيث قامت باتخاذ العديد من الإجراءات وإصدار العديد من التشريعات لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بقضايا البيئة من مختلف الجوانب، فقد تناولت تلك التشريعات بالشرح والإيضاح الجوانب القانونية المتعلقة بمعالجة الآثار والسلبيات والأخطار المترتبة على التلوث البيئي ووضع العقوبات الرادعة للمخالفين لتلك الأحكام.

يمكن القول: إن إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها:<sup>12</sup>

أ- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المنشآت على حماية البيئة.

ب- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها؛ مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.

ج- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المنشأة، فقيام المنشأة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح.

د- إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة.

يمكن القول: إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ينجم عنه آثار إيجابية تعود بالنفع على المنشأة في المدى القصير والطويل تتبلور في زيادة حجم نشاطها والتوسع في استثماراتها؛ مما ينعكس في النهاية على نتيجة النشاط والمركز المالي.

١٢/١ الأسباب التي تدعو للإفصاح عن الأداء البيئي:

توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوي للمساهمين ومنها:<sup>13</sup>

- أ- إن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة ١٩٩٠.
- ب- احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.
- ج- الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

يرى بعض الكتاب أن دوافع المنشآت التي تسبب تلوثاً للبيئة أن تفصح عن التزاماتها البيئية المحتملة خاصة إذا كانت الأوراق المالية للمنشأة مقيدة بالبورصة هي:<sup>14</sup>

- أ- التأثير الإيجابي لهذا الإفصاح في القيمة السوقية للمنشأة من خلال أسعار أسهمها بالبورصة.

ب- الاستجابة لمتطلبات وضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية " SEC " .

ج- مدى وجود معايير تنظم القياس والإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمنشآت.

من خلال ما سبق يظهر أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في المنشآت ذات الأثر السلبي على البيئة، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة، فضلاً عن ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المنشآت معلومات عن التلوث وأسبابه لوفاء المنشأة بالتزاماتها في مجال مكافحة التلوث.

إن إفصاح الشركات عن إنجازاتها في أدائها البيئي يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضى لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، ولتحسين صورة المنشأة وسمعتها، وكذلك دعم المقدر التنافسية للمنشآت في مجال الجودة بصورة عامة، وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة.

## المبحث الثاني: مدخل التقارير المتكاملة

مع كل تطور فكري جديد تتاح فرصة جديدة للتدقيق الداخلي لإثبات كفاءته وهذه المرة قد تكون الفرصة سانحة للمساهمة في تقديم قيمة للمؤسسة من خلال التوصية بتبني إطار التقارير المتكاملة بهدف إصدار تقرير متكامل عن الشركة وفي نفس الوقت تقديم توكيد عن محتويات هذا التقرير قبل نشره والاطلاع عليه من قبل أصحاب المصلحة. ولكن ما هي التقارير المتكاملة وما هو الدور الذي ستلعبه؟

### ٢/١ نشأة التقارير المتكاملة

على الرغم من أن العالم أصبح صغير بفضل التكنولوجيا والاتصالات التي سهلت عملية الحصول على المعلومات إلا أن هناك كثير من الشركات تتحفظ على المعلومات المتعلقة بها وتقتصر عملية نشر معلوماتها على البيانات المالية فقط. بدأت فكرة التقارير المتكاملة في عام ٢٠٠٩ عندما ناشدت الأمم المتحدة كل من الاتحاد الدولي للمحاسبة ومؤسسة مبادرة التقارير العالمية لتشكيل لجنة للإشراف على وتطوير إطار عالمي للتقارير المتكاملة، في العام ٢٠١٣ تم طرح إطار التقارير المتكاملة<sup>15</sup>. حيث خلصت اللجنة إلى أن التقارير المتكاملة تعمل على تحسين طريقة تفكير وتخطيط الشركات كما أنها توثق قصة الشركة ضمن تقرير، يهدف الإطار الذي تم وضعه إلى:

١- تحسين جودة المعلومات المتوفرة إلى مقدمي رأس المال للمساعدة في كفاءة وإنتاجية رأس المال (بمعنى عوائد أفضل على الاستثمارات).

٢- تعزيز منهج أكثر تماسكاً وفعالية لتقارير الشركات من خلال اعتماد معايير وإبصال صورة كاملة عن كافة العوامل الرئيسية التي تؤثر في المؤسسة لخلق قيمة على مر الزمن.

٣- تعزيز المساءلة والإشراف على قاعدة واسعة من المواضيع وخاصة المواضيع المتعلقة بـ (المالية، التصنيع، الفكر، الموارد البشرية، العلاقة مع المجتمع والبيئة) كما تعزز فهم الترابط بين هذه المواضيع.

٤- دعم التفكير المتكامل وصنع القرار والإجراءات التي تركز على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

#### ٢/٢ فوائد التقارير المتكاملة للمستثمرين:

تتقسم فوائد التقرير المتكامل للشركة بناءً على متلقي التقرير فبالنسبة للمستثمرين ستمثل المعلومات المتوفرة في التقرير وخاصة المعلومات غير المالية نظرة أشمل عن الشركة وعن التوجه الاستراتيجي لها ويمكن اعتبار التقرير مصدر معلومات لاتخاذ قرارات استثمارية جديدة للمستثمرين ولا شك بأن النظرة التقليدية للقوائم المالية لم تعد الأساس الذي يتم الاعتماد عليه لاتخاذ قرارات استثمارية جديدة من عدمه نظراً لكون القوائم المالية هي معلومات تاريخية ولا تعبر عن القدرة المستقبلية للشركة كما أن شركات كبيرة قد أعلنت إفلاسها أو تضمنت تلاعب في قوائمها المالية على الرغم من تدقيق بياناتها المالية من قبل اكبر شركات التدقيق الخارجي. فالتقارير المتكاملة تزيد من فعالية الإفصاح عن المعلومات وعن كيفية إدارة الشركة لاستراتيجيتها وفعالية الحوكمة وأداء الشركة بما يتوافق مع البيئة الخارجية للشركة وبما يساهم في خلق قيمة لها على المدى القصير والطويل<sup>16</sup>.

#### ٣/٢ تعزيز التفكير المتكامل:

من جهة أخرى، قد يساعد التقرير المتكامل الأطراف المختلفة داخل الشركة لإلقاء نظرة عامه على الشركة، كما أنه يعزز التفكير المتكامل وهو المفهوم الجديد الذي تطرقت له مسودة مدونه قواعد الحوكمة حيث تلعب المعلومات غير المالية دور كبير في تعزيز التفكير المتكامل بين وحدات العمل المختلفة.

كما أن الشركات تستخدم التقارير المتكاملة لإبصال قصة الشركة بشكل واضح وموجز ومتكامل وتوضيح كيف يتم استغلال الموارد لخلق قيمة للشركة، كذلك تساعد التقارير المتكاملة في التفكير الشمولي عن استراتيجية وخطط الشركة وإدارة مخاطرها الرئيسية وتطوير أداءها في المستقبل وخلق ثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة.

#### ٤/٢ أهم المفاهيم عن مدخل التقارير المتكاملة:

- ١- إطار التقارير المتكاملة:- هو إطار مبني على المبادئ، والهدف من ذلك هو منح الشركات مرونة في إعداد التقرير نظراً للاختلافات بين الشركات مع المحافظة على درجة كافية من التشابه في المحتويات وذلك بهدف المقارنة بينها، كما أن الإطار لم يحدد أي مؤشرات أداء لقياس الإفصاح المطلوبو حدد هذا الإطار المبادئ الإرشادية التي يجب تحديدها وفهمها من قبل الشركات قبل إعداد التقارير المتكاملة وهي:
- ا- التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي: يجب أن يقدم التقرير المتكامل نظرة ثاقبة عن استراتيجية الشركة ومدى ارتباطها بقدرة الشركة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، واستخدامها لرؤوس الأموال.
- ب- تزيات المعلومات يجب أن يظهر التقرير المتكامل صورة شاملة لتزيات العوامل المختلفة ومدى الاعتمادية بينها والتي تؤثر في قدرة المنظمة على خلق قيمة بمرور الزمن.
- ج- العلاقات بأصحاب المصلحة: يجب أن يظهر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لطبيعة ونوعية علاقات الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما في ذلك كيف وإلى أي مدى تفهم الشركة وتأخذ بعين الاعتبار وتستجيب لاحتياجات والمصالح المشروعة لأصحاب المصلحة.
- د- الأهمية النسبية يجب أن يفصح التقرير المتكامل عن معلومات حول المسائل التي تؤثر بشكل جوهري في قدرة الشركة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
- ١- الإيجاز:- ينبغي أن يكون التقرير المتكامل موجزة.
- ٢- الموثوقية والاكتمال: ينبغي أن يتضمن التقرير المتكامل كافة المواضيع الجوهرية الإيجابية والسلبية على حد سواء بطريقة متوازنة وبدون خطأ جوهري.
- ٣- الاتساق وقابلية المقارنة: ينبغي أن تقدم المعلومات في التقرير المتكامل على أساس متسق مع مرور الوقت وبطريقة تمكن من مقارنة الشركة مع غيرها من الشركات ومقارنة قدرتها على خلق القيمة مع مرور الوقت.

## ٢/٥ محتويات التقارير المتكاملة

لعل تحديد محتويات التقارير المتكاملة يبدأ من خلال الإجابة على السؤال التالي: ما هي المعلومات التي يتم على أساسها تقييم مقدرة الشركة على خلق القيمة؟ تضمن إطار التقارير المتكاملة ثمانية عناصر رئيسية لمحتويات أي تقرير متكامل ووضح الإطار المحتويات الرئيسية لكل عنصر من هذه العناصر، كما يجب التعامل مع هذه العناصر بشكل مترابط مع بعضها البعض وهذه العناصر هي:

- نظرة عامة عن الشركة والبيئة الخارجية: ماذا تعمل الشركة وما هي الظروف التي تعمل بها؟
- الحوكمة: كيف يدعم إطار حوكمة الشركة قدرتها على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط وطويل المدى؟
- نموذج الأعمال: ما هو نموذج عمل الشركة؟
- لمخاطر والفرص: ما هي المخاطر والفرص التي تؤثر على قدرة الشركة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وكيف تتعامل الشركة معها؟
- الاستراتيجية وتوزيع الموارد: إلى أين تريد الشركة أن تذهب وكيف تنوي الوصول إلى ذلك؟
- الأداء: إلى أي مدى حققت الشركة أهدافها الاستراتيجية للفترة المحددة للتقرير وما هي نتائج وأثر ذلك على رأس المال؟
- الآفاق المستقبلية: ما هي التحديات والأمور غير الثابتة للشركة والمرجح أن تواجهها خلال تنفيذ استراتيجيتها، وما هي الآثار المحتملة لنموذج أعمالها والأداء في المستقبل؟
- أسس العرض: كيف تحدد الشركة ما هي المواضيع المهمة التي يجب أن يتم إدراجها ضمن التقرير المتكامل وكيف يتم تقييم أهميتها؟

## ٦/٢ مسؤولية إعداد التقارير المتكاملة

تضمن إطار التقارير المتكاملة أن يتعهد من تناط بهم مسؤولية الحوكمة في الشركة (وهم على الأغلب مجلس الإدارة) بأنهم مسؤولين عن نزاهة المعلومات المتوفرة في التقرير وبأنهم طبقوا تفكير مشترك عند إعداد وعرض التقرير ورأيهم بأن التقرير المتكامل متوافق مع إطار التقارير المتكاملة<sup>17</sup>.

## المبحث الثالث: أنواع ومقومات واساليب الإفصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه:

### ١/٣ أنواع الإفصاح المحاسبي

هناك العديد من أنواع الإفصاح المحاسبي سوف نتناول اهم هذه الانواع باختصار<sup>18</sup>.

### ١/١ الإفصاح الكامل (الشامل):

يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على العميل، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر

أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

٢/١/ الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

٣/١/٣ الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

٤/١/ الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

٥/١/ الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

٦/١/ الإفصاح الوقائي (التقليدي):

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

يمكن القول إنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث إن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

### ٢/٣ المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية<sup>19</sup>:

#### ١/٢/ المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتلمون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

#### ٢/٢/ تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

#### ٣/٢/ تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم .

#### ٤/٢/ تحديد أساليب وطرق الإفصاح:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية ، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

### ٣/٣ أساليب الإفصاح المحاسبي:

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها<sup>20</sup>:

### ١/٣/٣ إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:

إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

### ٢/٣/٣ الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

### ٣/٣/٣ الملاحق:

وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي... الخ.

### ٤/٣/٣ المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

### ٥/٣/٣ تقرير المراجع:

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد

عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

#### ٤/٣ العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي:

أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي<sup>21</sup>:

#### ١/٤/٣ نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

#### ٢/٤/٣ الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالبا ما تكون مزيجا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

#### ٣/٤/٣ المنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

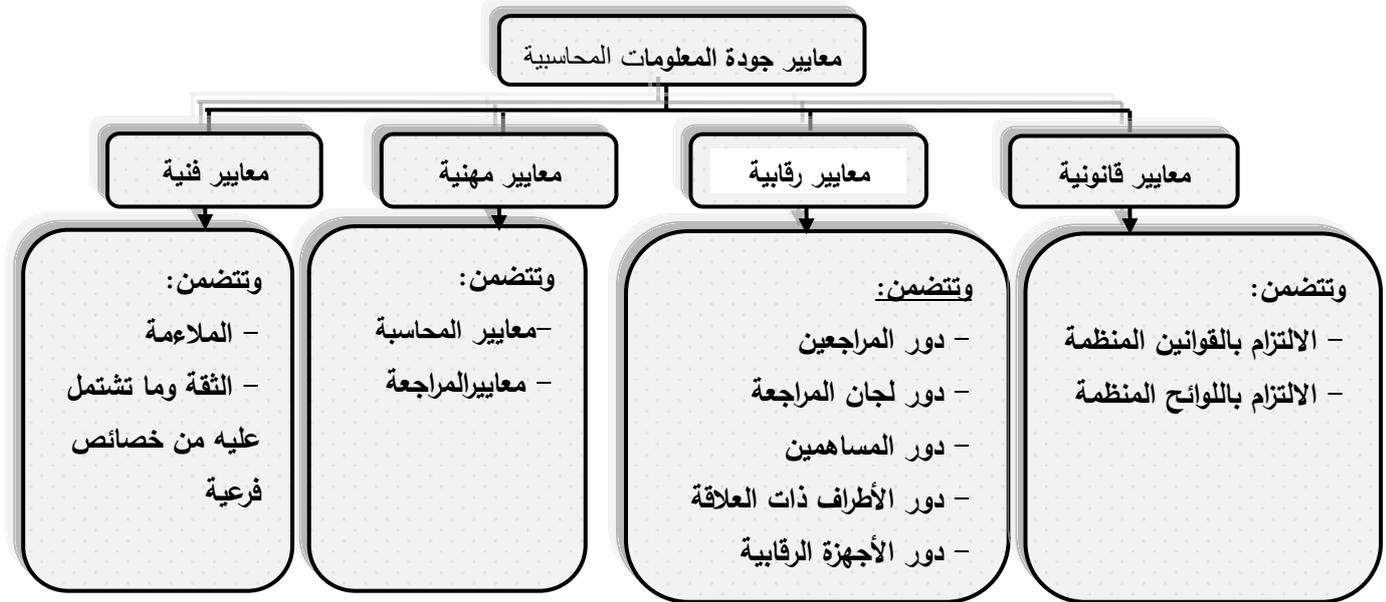
#### ٥/٣ جودة المعلومات المحاسبية

إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في رشيد قرارات المستفيدين، حيث يمكن الاعتماد على التقارير المالية في أخذ القرارات إذا كانت المعلومات الواردة فيها ذات جودة.

#### ١/٥/٣ مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها، وفي ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية كما يتضح من الشكل التالي<sup>22</sup>:

الشكل رقم ٢ معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: محمد أحمد إبراهيم خليل .

من خلال هذا الشكل يمكن القول إن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، لا يقتصر على جانب واحد فقط بل يتعداه ليشمل الجوانب الأخرى التي لا تقل أهمية، وتؤثر بشكل مباشر في تحقيق جودة هذه المعلومات، وسوف نركز على المعايير الفنية، والمعايير المهنية التي تتضمن معايير المحاسبة ومنها معايير الإفصاح.

٢/٥/٣ خصائص جودة المعلومات المحاسبية

تعددت الدراسات الخاصة بهذا الجانب وسوف نعرض في الجدول التالي أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات ومنظمات علمية ومهنية رسمية لما تتمتع به من مصداقية.

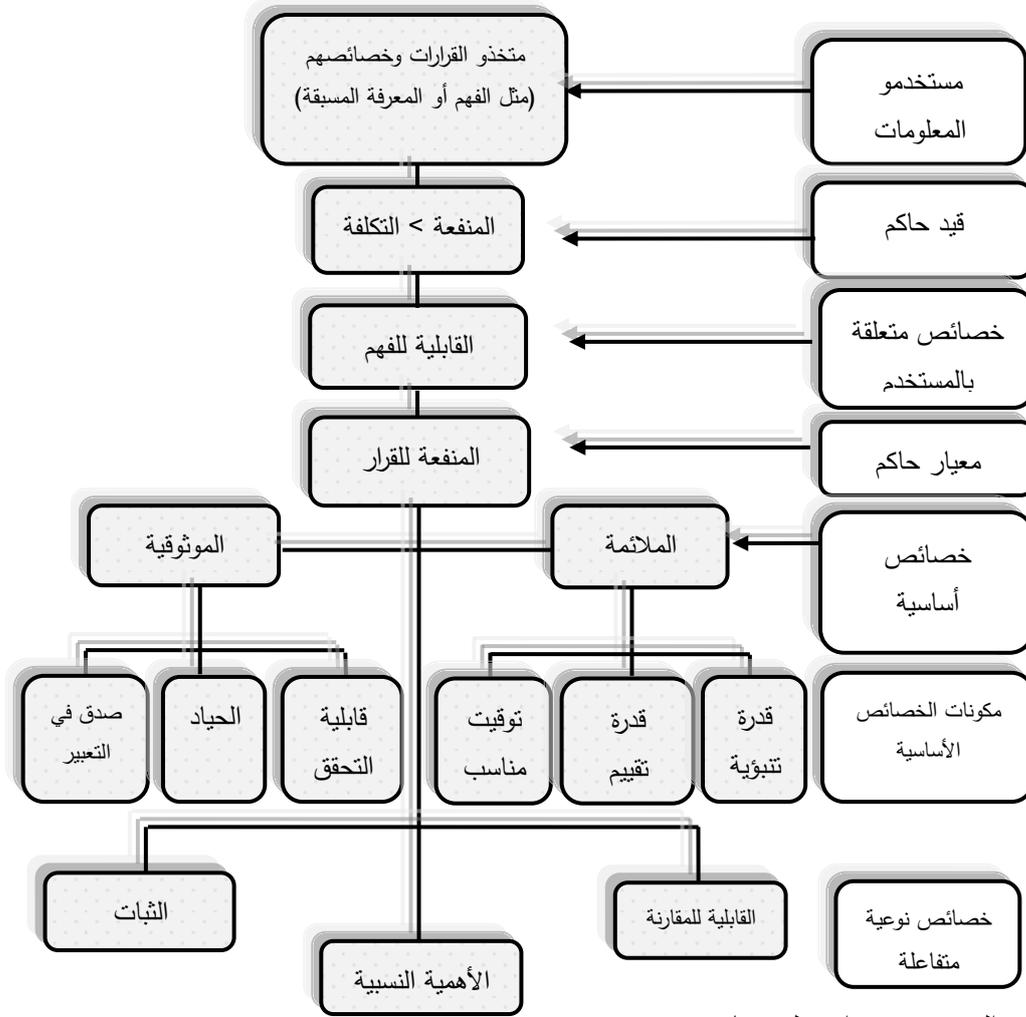
### الجدول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المؤسسات الدولية<sup>23</sup>

IAS C	FASB	ICAWA	AICPA		A.A.A	الصفة
			TRUEBLOOD	APB		
//	//	//	//	//	//	الملاءمة
//	//			//	//	القابلية للتحقيق
		//	//	//		الوضوح
//	//		//	//	//	عدم التحيز
//	//	//				الموضوعية
//	//	//		//		التوقيت المناسب
//	//		//			الثبات
//		//		//		الاكتمال
			//			المعقولية
//	//	//	//	//		القابلية للمقارنة
//			//			الأهمية النسبية
//		//	//			الجوهر فوق الشكل
	//					القيمة التنبؤية
	//					التغذية العكسية
//	//	//			//	أمانة العرض (الموثوقية)

المصدر: شارف خوجة الطيب.

من خلال الجدول السابق يعتبر البيان رقم ٠٢ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB عام ١٩٨٠ بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" الدراسة الأكثر شمولية وأهمية، حيث قامت بتغطية شاملة لآلية الاعتراف والقياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية، وسوف نوضح في الشكل أدناه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها FASB.

الشكل رقم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية<sup>24</sup>



المصدر: رضوان حلوة حنان.

من خلال الشكل السابق يمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باختصار كما يلي:

١- الخصائص الأساسية: وتشمل على خاصيتين وهما:  
أ. الملائمة:

ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي

بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية ، وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية هي<sup>25</sup> :

- القيمة التنبؤية : ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الإرادية.
  - قيمة التغذية العكسية: أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة.
  - التوقيت المناسب: أي ربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها.
- ب. الموثوقية:

ويقصد بها حسب البيان رقم (٢) الصادر عن FASB "خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله"<sup>26</sup> .

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية هي :

- القابلية للتحقق (الموضوعية): وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.
- الصدق في التعبير: تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل).
- الحياد: تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

إذن فالملاءمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملاءمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملاءمة للمعلومات.

## ٢- الخصائص الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي :

أ- الثبات: يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

ب- القابلية للمقارنة: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

ج- قيد حاكم أو متحكم: وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.

د- الأهمية النسبية: تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيار هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية<sup>27</sup>.

هناك جوانب أخرى للحكم على جودة المعلومات المحاسبية بخلاف الخصائص السابقة الذكر، فجودة المعلومات لا يجب أن تقتصر على المعايير الفنية التي تعبر عن خصائص هذه المعلومات، بل تتسع لتتضمن معايير أخرى تعكس الجوانب القانونية والرقابية والمهنية التي تجعل من المعلومات المحاسبية أداة نافعة ومفيدة بالنسبة لمختلف مستخدميها، فنرى أن أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية هو توفير معايير محاسبية يتم على أساسها إعداد وعرض تلك التقارير والقوائم المالية وتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة، ولذلك اهتمت العديد من المؤسسات بإصدار قواعد ومعايير للإفصاح من أجل توفير معلومات ذات جودة عالية.

### ٦/٣ معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح، وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة حيث لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي، وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار ثلاث معايير خاصة بالإفصاح، وقد تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الدولية الأخرى تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات، التي تتعلق بالموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير<sup>28</sup>.

#### ١- الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS1

يتضمن معيار المحاسبة الدولي ١ IAS "عرض القوائم المالية" كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، ولقد حل المعيار المحاسبي الدولي ١ IAS محل كل من المعايير المحاسبية التالية IAS1 المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، المعيار المحاسبي الدولي IAS٥ المتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، المعيار المحاسبي الدولي ١٣ IAS المتعلق بالأصول المتداولة والالتزامات المتداولة. وقد صمم هذا المعيار لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات.

يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض البيانات المالية بطريقة تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال والمركز المالي، والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للمؤسسة.

#### ٢- الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS٢٤

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل

أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار "IAS24" الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة .

### ٣- الإفصاح حسب محتوى المعيار IFRS7

إن تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS٧ لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك ألغى كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS٣٢ أما الأجزاء المتبقية منه تتعلق بقضايا عرض الأدوات المالية فقط، كما قام بإلغاء المعيار IAS٣٠ المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، فوضع بذلك كل الإفصاحات على الأدوات المالية مع بعضها في معيار جديد.

تعتبر متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS7 "الأدوات المالية - الإفصاح" مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS39 وIAS 32.

### ٧/٣ دور الإفصاح في تعظيم جودة ومحتوى التقارير المحاسبية

لقد أكدت الكتابات والأبحاث المحاسبية على أهمية المعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية، باعتبارها من المصادر الجوهرية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال توفير معلومات ذات جودة عالية تتميز بالملائمة والحدثة<sup>29</sup>.

#### ١. الإفصاح لضمان الشفافية في القوائم المالية

يتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل، وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات إلى مدى واسع من المستخدمين.

و"الشفافية هي ظاهرة تشير إلى قيام المؤسسة أو الجهة المهنية، بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات في ماعدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعنية، فيجوز لها

الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة".

كما عرفت على أنها "ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات والتصرف بطريقة مكشوفة، فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن، قد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم، فالشفافية تقوم على التدفق الحر للمعلومات، وهي تتيح للمعنيين بمصالح ما أن يطلعوا مباشرة على العمليات والمعلومات المرتبطة بهذه المصالح، كما توفر لهم معلومات كافية تساعدهم على فهمها ومراقبتها وسهولة الوصول إلى المعلومات، ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق الإفصاح<sup>30</sup>.

فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية والشفافية تؤدي إلى جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونياً بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح، مما يؤثر على جودة المعلومات، فقد يعتمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين.

ومثال ذلك كما حدث مع المؤسسة الأمريكية للطاقة Enron سنة ٢٠٠٢ التي تعتمد مسيرتها إخفاء الديون وتضخيم الأرباح، للرفع من قيمة أسهم المؤسسة على مستوى السوق، واستفاد المسبرون أصحاب المعلومات الحقيقية من وضع المؤسسة، وتمكنوا من تحقيق صفقات وبيعوا حصصهم بأعلى الأسعار، في الوقت الذي كانت المؤسسة تغرق ببطء، فالإفصاح طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية يوفر إطاراً حامياً ومانعاً لظهور مثل هذه التصرفات ويحد من محاولات التضليل هذه، فهو يحسن درجة الوضوح والشفافية ويوفر المصداقية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

## ٢. دور الإفصاح في تحقيق عنصر الملاءمة والمصداقية

تهدف الملاءمة أو الصلاحية إلى أن تكون المعلومات المحاسبية، التي تظهرها التقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ قرارات الاستثمار، وتتحقق أيضاً الملائمة من قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية على تفهم محتويات القوائم المالية، فهي يقصد بها درجة السهولة في عرض المعلومات بشكل يمكن المستثمر من تفهم وإدراك محتواها، ويمكن التعبير عن ذلك بالقدرة على التوصيل بدرجة مقبولة من الجهد، وتزداد قدرة المستخدم على تفهم المعلومات المحاسبية إذا كانت معروضة بشكل بسيط وتتماشى مع مفاهيم إدراك المستثمر، ويمكن مقارنتها بالمعلومات الأخرى المشابهة، وترتبط القابلية للفهم بشكل التقارير

المالية وطريقة عرض المعلومات بها والمصطلحات الواردة فيها وأسلوب كتابة تلك التقارير، من حيث سهولة قراءتها واستطاعة المستثمر فهمها واستيعابها، ولقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي الأول في أنه يجب اختيار وتطبيق القاعدة المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف المؤسسة، وعرض مركزها المالي بعدالة، كذلك فقد أكد المعيار المحاسبي الدولي السابع والرابع والعشرين أن القابلية للفهم، كمحدد من محددات منفعة المعلومات المحاسبية ترتبط بضرورة أن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة، حيث يتعين ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أن هناك سياسات محاسبية متعددة وقد تختلف تلك السياسات من مؤسسة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر، وقد أكد المعيار على ضرورة اعتبار أن القابلية للفهم للسياسات المحاسبية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، ويتعين الإفصاح عنها في مكان واحد من القوائم المالية لمساعدة المستخدمين على سهولة فهمها والإلمام بها حتى يمكنهم اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة. وتعتبر المصادقية عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحيز، وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية التي تمثلها، ولكي تكتسب المعلومات خاصية المصادقية يجب أن تتسم بصدق التعبير، أي المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل، وحتى تتحقق المصادقية يتطلب ارتكاز المعلومات المحاسبية على قواعد قياس موضوعية تعمل من خلال مفاهيم يمكن التحقق منها، وبالتالي يتعين أن تكون خالية من الأخطاء وغير متحيزة في وصف أو قياس الأحداث المالية والاقتصادية، وأن تكون معبرة بصدق وأمانة عن تلك الأحداث، ويتطلب الأمر أيضا أن يتم الاعتماد على قواعد مقبولة تحكم إجراءات التحقق والثبات في التطبيق، فضلا عن ذلك يتعين حتى يمكن الحكم على صلاحية المعلومات المحاسبية أن يتم إجراء المقارنات الزمنية والمكانية بين التكاليف والعوائد أو بين النتائج الفعلية والمتوقعة للقرارات، أو ما يعرف بالقابلية للمقارنة، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول إلى المصادقية والذي تعد أحد المبادئ عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تتوي المؤسسة استخدامها وتطبيقها كسياسة محاسبية، وقد أشار معيار المحاسبة الدولي الأول على أنه يتعين أن تظهر البيانات المالية الأرقام المقارنة للفترة السابقة وتعديل المعلومات في المقارنة التي تعود للسنوات السابقة في حالة البنود غير العادية، وقد جاء إصدار المعيار الدولي ٣١ بعنوان التقارير المالية للاستثمارات في المشروعات المشتركة، نتيجة لزيادة أهمية الاستثمارات المباشرة المشتركة بين الدول، مما كان له تأثير مباشر على الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات المشتركة،

ويلاحظ أن المعيار حرص على توفير متطلبات ومحددات المصادقية، سواء فيما يتعلق بالحيادية أو فيما يتعلق بالأهمية النسبية أو القابلية للمقارنة أو القابلية للفهم.

٣. دور المعايير المحاسبية في تطوير التقارير المالية

أصبحت التقارير المالية من حيث اكتمال محتوى المعلومات ومستوى جودتها لا تفي بحاجات المستفيدين من المعلومات المحاسبية، مما ترتب عليه ضرورة تطوير إجراءات الاتصال وإعادة النظر في طرقها ومدى كفاءتها في توصيل المعلومات المحاسبية، وفي ظل تعدد المستفيدين من التقارير المالية وتباين المعلومات التي يحتاجون إليها تعرض الفكر المحاسبي لثلاثة مناهج أساسية لإعداد التقارير المالية هي<sup>31</sup> :

أ. منهج التقرير في القوائم ذات الغرض العام:

وهو منهج يهتم بإعداد تقارير مالية يمكن أن تفي باحتياجات قطاعات واسعة من المستفيدين، ويرغم شيوع استخدام هذا المنهج إلا أنه يثير انتقادات عديدة حول مدى إمكانية توفير الاحتياجات المتنوعة للمستفيدين المختلفين باستخدام مجموعة واحدة من التقارير المالية.

ب. منهج التوسع في البيانات التي يتم التقرير عنها :

ويهتم هذا المدخل بزيادة المعلومات المعروضة في التقارير المالية، بحيث تغطي احتياجات قطاعات أكبر، ومثال ذلك تضمين القوائم المالية القيم الحالية والقيم الجارية للأصول إلى جانب القيم التاريخية، ويثير هذا المنهج عدة تساؤلات بشأن نوعية وكمية المعلومات التي يجب إضافتها للتقارير المالية والأسلوب الملائم لاختبارها، حيث أن هناك حدود معينة لمقدرة المستخدمين بشأن إمكانية استيعاب المعلومات الإضافية واستخدامها، حيث يتطلب الأمر تقييم كل معلومة يقترح إضافتها للتقارير المالية بهدف الوقوف على مدى مناسبتها لمختلف المستفيدين.

ج. منهج تطوير التقارير المالية:

ظهر هذا المنهج نتيجة ضغوط الجهات العلمية المهمة بالمحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية، وبناء على رغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين طلباً للمزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وبيدوا هذا التطوير من خلال ظهور العديد من القوائم أبرزها القوائم المالية القطاعية، القوائم المالية المرحلية، القوائم المالية التنبؤية، القوائم المالية الموجزة، والقوائم المالية ذات أسس القياس المتعددة، وقد حدد مجلس المحاسبة الأمريكي في قائمة المفاهيم الصادرة عام ١٩٨٤ مجموعة متكاملة من التقارير ينبغي على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية في القوائم المالية المرحلية

والتقارير والقوائم الملخصة، وهي التي تعد تدعيماً للإفصاح المحاسبي، فضلاً عن مجموعة أخرى من القوائم وأهمها قائمة القيمة المضافة، القوائم المعدلة بالتغير في مستويات الأسعار، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي يتعين الإفصاح عنها بقائمة التوقعات المستقبلية وقائمة أهداف الوحدة، وقائمة بيان العمالة، وبذلك تتكامل تلك القوائم لتكون في مجموعها التقرير المالي للوحدات الاقتصادية والذي يتم من خلاله تحقيق الإفصاح الملائم لمتخذ القرارات.

### ٨/٣ التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة المعلومة

نتيجة للضغوط من الجهات العلمية والعملية المهتمة بالمحاسبة، ورغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ظهرت عدد من القوائم المالية أهمها القوائم المالية القطاعية، القوائم المالية الدورية، والتي أدت بدورها إلى اكتمال محتوى المعلومات وأثرت على درجة جودتها، ولا شك أن كافة تلك التقارير المالية تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملائمة ما تحتويه من أرقام وبيانات، منها ما يضبط شكل وأسلوب عرض ومحتوى تلك القوائم أو ما يعرف بالإفصاح.

١. **التقارير القطاعية** : تتبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمؤسسة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها، ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المؤسسة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات، ويحدد المعيار ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات، حيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠٠٦/١١/٣٠ المعيار IAS 14 "القطاعات التشغيلية" الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي IAS 14 وهو ساري المفعول اعتباراً من ٢٠٠٩/٠١/٠١ والذي كان هدفه الأساسي الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة وآثارها المالية والبيانات الاقتصادية التي تعمل فيها،

٢. **التقارير المالية المرحلية** : تبرز في كثير من الأحيان الحاجة إلى إعداد قوائم مالية عن فترة معينة، تكون أقصر من الفترة المالية الواحدة، كإعداد قوائم مالية عن ربع أو نصف سنة، تسمى هذه التقارير بالتقارير المالية المرحلية أو المؤقتة، فالتقرير المالي المرحلي هو

عبارة عن "تقرير مالي لفترة مرحلية يتضمن مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة مرحلية، والفترة المرحلية هي فترة أقل من سنة مالية كاملة تقدم حولها التقارير المالية"، وقد تم التطرق لذلك بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 34 المتعلق بالتقارير المالية المرحلية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية، وتتبع أهمية التقارير المالية المرحلية في أنها تقوم بتقديم تحديث لآخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، حيث تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكرر المعلومات التي جرى الإفصاح عنها سابقاً، كما تقوم بتحسين قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزها المالي وسيولتها<sup>32</sup>.

٣. إفصاحات إضافية: توجد إفصاحات جوهرية من شأنها التأثير على جودة المعلومات المحاسبية ولكن لا يتم تضمينها في التقارير السنوية أو المرحلية نذكر منها ما يلي:

أ. الإفصاح عن السياسات المحاسبية: يجب أن تفصح الوحدات الاقتصادية عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة، ويعني ذلك الإفصاح عن المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها، وبيان كيفية تطبيقها باعتبارها أنها الأكثر ملاءمة وفقاً لظروفها، وقد صدر في هذا الشأن الرأي المحاسبي رقم (٢٢) عن مجلس المبادئ المحاسبية، والتفسير رقم (٢٠) عن مجلس معايير المحاسبة المالية، ووفقاً لهذا المعيار يجب الإفصاح عن هذه السياسات في شكل ملخص واحد ومستقل، بدلاً من إظهارها في شكل ملاحظات متعددة.

ب. الإفصاح عن التغيرات المحاسبية: يفترض أن تتبع المؤسسة الاقتصادية نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ولكن نتيجة حرية الإدارة في اختيار المبادئ المحاسبية الملائمة لها، ونتيجة تعدد بدائل هذه المبادئ، فقد تلجأ الكثير من المؤسسات إلى تغيير المبادئ المحاسبية التي كانت تستخدمها مما يؤثر جوهرياً على نتيجة الأعمال والمركز المالي، وهذا بدوره يؤدي إلى صعوبة تفهم وتفسير المعلومات وتجعلها غير قابلة للمقارنة، مما قد يؤدي إلى سوء الفهم وتضليل متخذي القرارات، وقد صدر في هذا الشأن العديد من الدراسات أهمها الرأي المحاسبي رقم (٢٢) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية APB والدراسات المحاسبية أرقام ٦٣، ٧٣، ٩٥، ١١١ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وقد حرصت هذه الدراسات على إلزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن التغيرات المحاسبية، وبيان تأثيرها بصفة مستقلة وواضحة على نتيجة الأعمال.

الإفصاح عن أثر التضخم والتغيرات في الأسعار: يعتمد القياس المحاسبي على افتراض ثبات قيمة وحدة النقد، وقد أصبح هذا الافتراض غير واقعي نتيجة التضخم وارتفاع مستوى

الأسعار، ومن ثم أصبحت المعلومات المحاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات، ولأهمية التمسك بالقياس المحاسبي التاريخي تغلباً لمعيار القابلية للتحقق، فقد تعددت الإصدارات المحاسبية على إثر التغيرات في الأسعار في قوائم إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية<sup>33</sup>

د. الإفصاح عن الالتزامات العرضية: أسفر التطور في بيئة الأعمال عن وقوع أحداث لم تصل بعد إلى مستوى العمليات المالية التي تسجل في الدفاتر ولكنها قد تؤثر جوهرياً على نتيجة الأعمال والمركز المالي، وتؤثر بدورها على تقييمات وتنبؤات متخذي القرارات، ومن أهم خصائص هذه الالتزامات أنها غير مؤكدة، وتتوقف نشأتها على شرط وقوع حدث معين في المستقبل يسفر عن تحديد قيمة الالتزام وتاريخ استحقاقه واسم المستفيد، وقد يترتب على وقوع هذا الحدث تحمل المؤسسة الاقتصادية لأعباء كبيرة مقابل نشأة هذا الالتزام ومن أهم الالتزامات العرضية ما يلي:

- (١) الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المؤسسة.
- (٢) قيام المؤسسة بضمان قروض البنوك لمؤسسات أخرى.
- (٣) التعهدات التعاقدية.
- (٤) التعهد بضمان السلع المباعة.
- (٥) الالتزامات المتعلقة بخطابات الضمان المفتوحة.
- (٦) الالتزام المتعلق بإعادة شراء الأوراق التجارية المخصوصة.
- (٧) الخسائر المتوقعة من التأمين الذاتي.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية عدة إصدارات في هذا الشأن، وقد وضعت هذه الدراسات قواعد لتحديد ماهية الالتزامات العرضية وكيفية الإفصاح عنها. إذن وحسب تصورنا فإن الإفصاح المحاسبي في مضمونه الجديد، يوفر المقومات التي تضيف الثقة على المعلومات المحاسبية والمالية، مما يؤدي إلى رفع مستوى جودتها، وبالرغم من أن هناك إفصاحات اختيارية فإن هذا لا يعني عدم جدواها، ولكن هذه الجدوى تتوقف على مدى أهمية هذه التغيرات في كل مجتمع.

## الخلاصة :

اعتبر الإفصاح من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها لذلك كان يجب استخدام التقارير المتكاملة حتى يتم تحسين القياس والإفصاح المحاسبي.

ومن أجل الوصول إلى إفصاح عام وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاح كافي، يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، فقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة، سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية من ناحية، وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتفاع مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها.

## المراجع

- 1 - Sulaiman.M.and N. Mokhtar .Environmental Management Accounting: Some Empirical Evidence From Malaysia . Malaysian Institute of Accountants.2009.
- 2 - توفيق عبد المحسن الخيال، ومحمد حسن مفتي، "أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية"، مجلة التفكير المحاسبي، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، ٢٠٠٣.
- 3 - محمد السيد محمد أبو زيد، "إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية، بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
- 4 - فائز محمد شيخ بامزاحم، "القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٨.
- 5 - نعيم فيهم حنا، التكاليف البيئية الاستثمارية وآثرها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية  
كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، يناير ٢٠٠٨ .
- 6 - عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية،المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة،  
جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن،يناير ٢٠١١.
- 7 -Nike O. Gozali, Janice C.Y, The Economic Consequences of Voluntary Environmental Information Disclosure, School of Economics and Finance, Curtin University of Technology, Western Australia,2005.
- 8 - MARIANA CONTE GRAND AND VANESA V. D´ ELIA, Environmental news and stock markets performance:Further Evidence for Argentina, August 2008.
- 9 - محمد السيد محمد أبو زيد، مرجع سبق ذكره ص ٨٩.
- 10 - وليد ناجي الحيايلى. " إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة "، مجلة التعاون الصناعي، العدد ٧١، ص ٤٨، يناير ٢٠٠٨ .

- 
- 11 - محمد حسين أحمد. " الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وأثاره الإيجابية "، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول والثاني، ص ١٦٢، ٢٠٠٩ .
- 12 - فائز محمد شيخ بامزاحم، مرجع سبق ذكره ص ٩٢.
- 13 - محمد السيد أبو زيد، مرجع سبق ذكره ص ٩٢.
- 14 - محمد عبد الغني. "القياس والإفصاح المحاسبي عن الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية"، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث العلمية للتجارة، الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد السابع والثلاثون، ص ٢٤٥، سبتمبر ٢٠٠٠ .
- 15 - Ali Tazdait , maitrise du système comptable financier,<sup>1er Ed</sup> ACG, .23 Alger 2009.
- 16 - خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية ٢٠٠٧، إترء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط١، ٢٠١٢.
- 17 - ayman.abdelrahim@outlook.com
- 18 - لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد ٢٩، العدد الأول، ٢٠٠٧.
- 19 - وليد الحيايلى، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، متاح على [www.ao-academy.org](http://www.ao-academy.org)
- 20 - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، ٢٠٠٥.
- 21 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص ٥٨٦ - ٥٩٢.
- 22 - محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية نظرية- مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٧.
- 23 - شارف خوجة الطيب، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية الملتقى الوطني الأول لمستجدات الألفية الثالثة ودور المؤسسة على ضوء التحول لمحاسبين

- 
- الدول كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، ٢١-٢٢ نوفمبر ٢٠٠٧.
- 24 - رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري- التطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط٢، ٢٠٠٩.
- 25 - محمد مطر، موسي السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط٢، ٢٠٠٨.
- 26 - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره.
- 27 - محمد مطر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣٥.
- 28 - خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص ٩٤.
- 29 - مصطفى حسن بسيوني السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، ملتقى مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسب ومدققي الحسابات، الإمارات العربية، ٤-٥ سبتمبر ٢٠٠٧.
- 30 - فاطمة المؤقت، الإطار القانوني لتنظيم عمل الهيئات الأصلية الفلسطينية ودوره في تعزيز الشفافية والمساءلة فيها، متاح على [www.aman-palestine.org](http://www.aman-palestine.org).
- 31 - أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ١٧٠-١٧٢.
- 32 - معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤، التقارير المالية المرحلية، متاح على [WWW.sefarra.com](http://WWW.sefarra.com).
- 33 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٢، ص ٣٥.